

## **4. Economía Política y Hacienda Pública**

### **EL NUEVO IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS \***

Por el Dr. D. Juan Manuel GARCÍA-AGÚNDEZ JIMÉNEZ

Profesor Titular de Economía Aplicada.  
Universidad de Extremadura.

#### *S U M A R I O*

##### **I. INTRODUCCIÓN**

- I.1. LA LARGA ESPERA
- I.2. ESQUEMA DE RECURSOS LOCALES
- I.3. EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

##### **II. EL HECHO IMPONIBLE**

- II.1. LA ACTIVIDAD ECONÓMICA
  - II.1.1. Actividades sujetas*
  - II.1.2. Caso especial de las exposiciones*
  - II.1.3. Capacidad de pago y beneficio medio presunto*
- II.2. EL LOCAL DONDE SE EJERCE LA ACTIVIDAD
  - II.2.1. Establecimiento versus ambulancia*
  - II.2.2. Intranscendencia de la superficie*
  - II.2.3. Valoración de la ubicación*
  - II.2.4. Valoración de la población*
  - II.2.5. ¿Absorción de tasas?*

---

\* El presente trabajo fue elaborado para la revista *Impuestos*, a cuyo Consejo de Dirección agradecemos su venia para la reproducción en este *Anuario*.

### III. LA CUOTA TRIBUTARIA

#### III.1. SUS TRES COMPONENTES

*III.1.1. Licencia fiscal*

*III.1.2. Población municipal*

*III.1.3. Ubicación del local*

#### III.2. PROGRESIÓN GEOMÉTRICA Y SUS CONSECUENCIAS

### IV. EFECTOS ECONÓMICOS ESPERABLES

IV.1. SOBRE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

IV.2. SOBRE LOS PRECIOS

IV.3. REPERCUSIÓN IMPOSITIVA

## I. INTRODUCCIÓN

### I.1. LA LARGA ESPERA

Ya la Exposición de Motivos de la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, alude a la prolongada situación de provisionalidad e insuficiencia que ha padecido la financiación de las Corporaciones Locales desde la Ley 41/75 de 19 de noviembre, en concreto Bases 21 a 48, desarrolladas por el R. D. 3250/76 de 30 de diciembre.

Hace ya tres años nos ocupábamos del tema para revisar las modificaciones legislativas producidas en la última década (en concreto desde la citada Ley y la 7/85 de 2 de abril y el, entonces, recién publicado Real Decreto Legislativo 781/86 de 18 de abril), los principios básicos que las informaban, especialmente a partir de los preceptos constitucionales de 1978, y las perspectivas futuras de la financiación municipal, tanto desde el punto de vista de la doctrina <sup>1</sup> como de las expectativas de los

---

<sup>1</sup> Recogíamos entonces, entre otras, las aportaciones de DOMINGO SOLÁNS, E., *Las propuestas del Comité Layfield para reforma de la Hacienda local británica*, Documentación Administrativa, n. 81, enero-marzo 1979; CASAHUGA, A, *De autonomías y su financiación*, en «Hacienda Pública Española», n. 63, 1980, p. 261; RUZ-BEATO BRAVO, J., *La Hacienda Municipal en España*, en «Autonomía y Financiación de las Haciendas Municipales», Min. de Hacienda, Madrid 1982, pp. 523-529; TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Futuro de la fiscalidad municipal*, en «Fiscalidad Municipal sobre la Propiedad Urbana», Valladolid 1982, p. 211; SOLÉ VILANOVA, J., *Las subvenciones intergubernamentales*, en «Hacienda Pública Española», n. 60, 1979, pp. 31-53; DÍAZ ÁLVAREZ, A, *Economía y fiscalidad de los municipios en España*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid 1985, p. 197; GARCÍA-AGÚNDEZ JIMÉNEZ, J. M., *Fiscalidad municipal sobre locales de negocio: apertura y radicación*, en «Impuestos», n. 9, septiembre 1985, pp. 14-34; COLOM NAVAL, J., *Tendencias en la evolución de la fiscalidad europea*, en «Autonomía y financiación de las Haciendas Municipales», Min. de Hacienda,

propios Entes Locales, expresadas en la Asamblea de la Federación Española de Municipios y Provincias celebrada en noviembre de 1985 <sup>2</sup>.

Al fin, la Ley 39/1988, que parcialmente vamos a comentar, da la respuesta a esta incertidumbre de futuro, si bien, como toda respuesta que afecta a tan amplios colectivos, encontrará críticas que en muchos casos serán mera expresión de intereses contradictorios, pero en algunos contendrán la suficiente objetividad y rigor para señalar los excesos y defectos de un texto que nos parece mejorable.

## I.2. ESQUEMA DE RECURSOS LOCALES

Tres son las vías que abre la nueva Ley para garantizar la suficiencia de recursos ante las crecientes necesidades locales: los no tributarios (de Derecho Público, multas, operaciones de crédito...), los netamente tributarios, y la participación en los tributos del Estado, a través del Fondo Nacional de Cooperación Municipal.

Obviando toda referencia a las Tasas por prestación de servicios públicos obligatorios y a los Precios Públicos (cuando falta la nota de obligatoriedad de tales servicios o cuando se utiliza de modo privativo o se aprovecha de modo especial el dominio público o se realizan actividades administrativas municipales), nos centraremos en aquellos tributos que pertenecen a la categoría impositiva <sup>3</sup>.

Quizá con base en un criterio de expectativas recaudatorias, la propia Exposición de Motivos denomina con el calificativo de «grandes» a tres impuestos que gravan, respectivamente, los bienes inmuebles (suprimiendo

---

Madrid 1982; SIMÓN ACOSTA, E., *Tasas municipales*, en «Fiscalidad Municipal sobre la Propiedad Urbana», Ed. Lex Nova, Valladolid 1982.

2 Vid. GARCÍA-AGÚNDEZ JIMÉNEZ, J. M., *Reflexiones a la espera de una Ley de Financiación de las Haciendas Locales*, en Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura, n. 4, Cáceres 1986, pp. 275-303.

3 En el sentido del art. 26 de la L.G.T., es decir, «tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la *capacidad contributiva del sujeto pasivo*...».

Contribución Territorial y Solares), las Actividades Económicas (por supresión de Licencia Fiscal y Radicación) y Vehículos (heredero del Impuesto sobre circulación, que desaparece). Junto a ellos se establecen otros dos que ya no merecen el calificativo: uno sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y otro sobre el Incremento del Valor de los Terrenos <sup>4</sup>.

### 1.3. EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

La subsección 3.<sup>a</sup> de la Sección 3.<sup>a</sup> (Impuestos) del Capítulo II (Tributos Propios) del Título II (Recursos de los Municipios) de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, arts. 79 a 92 inclusive, contempla el nuevo impuesto. Son estos catorce artículos otros tantos intentos de armonización de dos tributos ya existentes: Licencia Fiscal y Radicación, puliendo algunos de sus defectos que determinaban generalizados rechazos de la doctrina y de los contribuyentes, y asegurando la continuidad de la eficacia recaudatoria de los mismos.

Se trata de garantizar a los Municipios recursos adecuados a sus crecientes necesidades y de evitar en lo posible las justificadas críticas que especialmente el impuesto de radicación había motivado durante toda su vigencia. Se pretende presentar un impuesto nuevo, suficiente y justificado, es decir, adecuado a las necesidades de gasto de los Municipios y adaptado a la capacidad de pago de los sujetos pasivos (empresarios, profesionales y artistas).

La fórmula utilizada es bien simple: se trata de diluir un componente de «radicación-light» en la ya tradicional Licencia Fiscal. Lo discutible será el resultado de la mezcla tanto desde el punto de vista de la solubili-

---

4 Dado el marco del estudio, no nos resulta posible en esta ocasión dedicar atención a las novedades proyectadas para el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos al que, como estudioso de la ciencia económica, siempre hemos criticado por incluir, sin otra justificación que la recaudatoria, las variaciones inflacionarias. Un reciente estudio sobre el tema lo constituye el documento trabajo de CHECA GONZÁLEZ y MERINO JARA, *Impuestos municipales sobre el incremento del valor de los terrenos. Reflexiones sobre la devaluación monetaria a la luz del principio de capacidad económica*, en Rev. La Ley de 9 de junio de 1988.

dad como del sabor, ya que, como veremos a continuación, el análisis del articulado parece ofrecernos más una superposición que una mezcla y la aportación de radicación hará recaer sobre el impuesto nuevo gran parte de las críticas que le tachaban de injustificable.

Como quiera que la figura del sujeto pasivo no ofrece la menor duda, limitaremos el estudio al hecho imponible (desdoblándolo, para evidenciar más la superposición aludida, en análisis de la actividad económica, que conecta con Licencia Fiscal, y del local en que se ejerce, que hace referencia a radicación), a la cuota tributaria (con un triple componente que igualmente pone de manifiesto que tan sólo se está enmascarando radicación tras Licencia Fiscal) y a los efectos económicos que cabe esperar si los Ayuntamientos apuran sus posibilidades recaudatorias.

## II. EL HECHO IMPONIBLE

Los elementos integrantes del nuevo impuesto son: actividad (del sujeto), local (en que la ejerce), población (del Municipio) y ubicación (del local en el casco urbano). Por supuesto que no todos los ingredientes de este plato combinado son imprescindibles para el nacimiento de la obligación tributaria: Los hay con categoría de *condictio sine qua non*, como soporte ineludible del hecho impositivo (el ejercicio de la actividad empresarial, profesional o artística), mientras que otros tienen un carácter complementario y su inexistencia no hace desaparecer la obligación del sujeto pasivo <sup>5</sup>.

La persistencia de la obligación tributaria, aún en el caso de que no se esté «establecido» en un local determinado para el ejercicio de la actividad económica, conlleva la existencia de situaciones en las que no cabe ni plantearse el elemento ubicación, para la aplicación de índices correctores. Distinto es el tema del componente poblacional del nuevo impuesto ya que aún en el supuesto de inexistencia de local soporte de la actividad, siempre nos quedará el domicilio del sujeto pasivo como dato base para

---

<sup>5</sup> Es el caso concreto de la localización: el art. 79.1 del Anteproyecto, al referirse a las actividades sujetas al impuesto, especifica: «se ejerzan o no en *local* determinado».

la determinación del Municipio respecto a cuya población de derecho hay que ajustar los coeficientes previstos.

La realidad es que, en los casos en que no existe el elemento *local*, el nuevo impuesto queda reducido a la cuota de licencia fiscal, con el posible aditamento de la aplicación de la escala de índices poblacionales. Pero, lógicamente, en la mayor parte de los supuestos existirá un local adscrito a la actividad y, en consecuencia, una ubicación susceptible de ser valorada según los coeficientes previstos.

Así pues, resulta obligado realizar el examen del hecho imponible del nuevo impuesto descomponiéndolo en el análisis de cada uno de los posibles elementos integrantes: actividad, local, población y ubicación.

## II.1. LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

### II.1.1. *Actividades sujetas*

Constituye, desde luego, el elemento básico e imprescindible del hecho imponible. Las Tarifas del impuesto delimitarán todas aquellas actividades de carácter profesional, empresarial o artístico con una adecuada clasificación <sup>6</sup>, pero bien entendido que resultarán gravadas todas las que presenten alguno de los caracteres indicados, «se hallen o no especificadas en las Tarifas de impuesto» (art. 79.1 de la Ley).

No resulta fácil compaginar dicho precepto con el ap. 2 del art. 80, que señala como inexcusable que el contenido de las «actividades gravadas» se defina en las Tarifas del impuesto. Observamos una marcada incongruencia en el cotejo de tales preceptos consecutivos, ya que parece imposible pensar en algo que esté «definido» pero no esté «especificado».

Suponemos que la intención de los redactores de la Ley habrá sido dejar una puerta abierta a nuevas actividades de carácter económico que pudieran ir surgiendo y no se encontraran recogidas en Tarifas anterior-

---

<sup>6</sup> Que habrá de realizarse «con arreglo a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas» (Art. 86,1,2.ª de la Ley).

res. Pero estimamos que para conseguir tal objetivo podrían arbitrarse cualquiera de estos dos caminos: o la actualización (no limitada sólo a las cuotas, sino ampliada al contenido de las actividades) prevista en el art. 87 y realizada a través de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado <sup>7</sup>, o simplemente reducir el art. 80 a su primer apartado, ya que cualquier actividad económica nueva que pueda surgir necesariamente supondrá «la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios».

Es el ejercicio de la actividad a que nos estamos refiriendo precisamente el elemento que determina a los sujetos pasivos del impuesto, con tal que los mismos (personas físicas o jurídicas) lo realicen en territorio nacional, con arreglo a lo dispuesto en el art. 84 de la Ley.

### *II.1.2. Caso especial de las exposiciones*

Aborda la nueva Ley, en su art. 82 y entre los supuestos que no constituyen hecho imponible del nuevo impuesto, el de las exposiciones de artículos; tema polémico que había suscitado enconadas discusiones entre las empresas y organismos expositores y los representantes de los comerciantes cuyas licencias amparaban la venta de tales artículos. Los argumentos esgrimidos de competencia desleal quedaron en tantas ocasiones contrarrestados por las alegaciones de falta de habitualidad.

El apartado 3 del artículo citado deslinda la situación siguiendo un criterio de finalidad o destino de los artículos expuestos: Si exclusivamente se trata de decorar o adornar el establecimiento, la exposición no constituye hecho imponible, pero «estará sujeta al impuesto la exposición de artículos para regalo a los clientes».

Nos parece muy acertada la distinción, que puede resolver, aparte del lamentable efecto psicológico del espectáculo de conversión de, por ejemplo, patios de operaciones de entidades financieras en bazares o cacha-

---

<sup>7</sup> Ello comportaría, obviamente, que puedan existir nuevas actividades, no gravadas, hasta la aprobación de dichas leyes, con las consiguientes mermas recaudatorias temporales.

rrería, el problema de fondo que entraña una verdadera competencia desleal.

Pero quizá la redacción propuesta sea excesivamente limitada: regalo y exposición. Porque el problema es el mismo si se prometen y no se exponen. Y sigue siendo idéntico si está sometido a un previo sorteo. Y también si pierde la naturaleza de regalo por exigir una contraprestación (precio), que puede consistir en un comportamiento concreto de la clientela: saldos mínimos, compensación de intereses... Incluso, por razones obvias, el término clientes debería ser ampliado al de concursantes, para recoger las situaciones que diariamente contemplamos en programas y publicidad televisivos.

### *II.1.3. Capacidad de pago y beneficio medio presunto*

Estamos analizando un impuesto. Como ya hemos indicado, ello supone una obligada conexión entre el hecho imponible y la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Se supone que ya las Tarifas del impuesto tienen en cuenta tal capacidad al otorgar la licencia para el ejercicio de cada actividad, sin otra limitación que la contenida en la base Cuarta del apartado 1 del art. 86 de la Ley: no podrán exceder del 15 % del beneficio medio presunto de la actividad gravada.

Independientemente del proceso multiplicador a que pueda quedar sometida esa cuota-límite cuando se potencia con coeficientes por población e índices por ubicación, como examinaremos más adelante, la realidad es que la base de partida se nos ofrece verdaderamente etérea. Las presunciones en un campo como el de la capacidad de pago son paseos en arenas movedizas. Estamos prejuzgando los beneficios de infinidad de empresarios, profesionales y artistas, simplemente en función de la actividad a que se dedican.

Al hacerse abstracción de parámetros fiables de capacidad de pago, como serían volumen de ingresos, número de empleados, elementos de su activo inmovilizado, etc., y al no establecerse ratio alguna entre resultados e inversiones para determinar la auténtica rentabilidad, todo queda reducido a algo tan simple como la presunción de que si alguien decide iniciar una actividad conociendo previamente la cuota de licencia que ha de pagar, está reconociendo que puede pagarla.

Comprendemos que un impuesto de cuota fija no puede descender a los detalles de medición de capacidad tributaria de cada sujeto pasivo. Por ello puede resultar aceptable cuando el máximo que se fija oscila alrededor de la séptima parte de los beneficios esperables, pero cuando ese 15 % inicial puede llegar a convertirse nada menos que en el 60 %, como examinaremos en su momento, surge la generalizada incapacidad de pago que hace al impuesto no ya criticable, sino insoportable.

## II.2. EL LOCAL DONDE SE EJERCE LA ACTIVIDAD

### II.2.1. *Establecimiento versus ambulancia*

Insistimos en que la Ley no considera el local condición indispensable para la existencia de hecho imponible (art. 79.1), de donde se deduce, como obligada consecuencia, que la actividad económica ambulante queda sujeta al nuevo impuesto. Se grava la actividad y ésta va unida y sigue al sujeto pasivo que, en ausencia de local, será «localizado» por su domicilio y éste determinará Municipio y, consecuentemente, población de derecho para la aplicación del coeficiente oportuno.

Ello resulta lógico en cuanto el nuevo impuesto procede, en parte, de las Licencias Fiscales que, naturalmente, incluían las actividades en ambulancia. Pero en la otra parte, en la que el impuesto naciente es heredero del de Radicación, la falta de local mantiene el trazo discriminatorio entre las situaciones de sujetos pasivos establecidos y ambulantes.

Cuanta crítica se hizo en su día ante la discriminación a que el impuesto de radicación sometía al empresario establecido <sup>8</sup> respecto a los que no contaban con instalaciones fijas, puede aplicarse al que va a gravar las actividades económicas, porque, como veremos más adelante, la ubicación del local, cuando existe, puede determinar incrementos que conduzcan a la duplicación de la tarifa.

---

<sup>8</sup> Empresarios que, indudablemente, realizan la parte más importante de la actividad económica de cada sector, crean y mantienen la mayor parte de los puestos de trabajo, pagan la mayoría de los impuestos y constituyen, en definitiva, la economía emergente y controlada.

Pensamos incluso que las secuelas de este forzado maridaje tributario no van a afectar solamente al campo empresarial, sino que el profesional va a recibir igualmente un trato discriminatorio cuando se establezca en locales, despachos u oficinas, abiertos al público, cuya ubicación determinará igualmente la posibilidad de un fuerte incremento tributario. Y no es exagerado afirmar que ello será aún más grave en la nueva situación regulada, porque el impuesto de radicación, en el generalizado caso de que el despacho profesional estuviera unido a la vivienda familiar, al aplicar la variable superficie reducía la cuota impositiva, limitándola exclusivamente a la que pudiera corresponder a la superficie destinada para atención de la clientela.

Nos tememos que en el nuevo impuesto sobre actividades económicas, tal y como está redactado el artículo, pueda interpretarse que si la vivienda del profesional está situada en calle céntrica dentro del casco urbano, aunque los metros cuadrados destinados al ejercicio profesional sean mínimos, la cuota podrá ser duplicada. Con ello podría estarse penalizando la lógica aspiración de los profesionales a instalarse en calles de primera categoría, condenándoles a no poder situar en ellas a sus familias so pena de ver incrementada en altísimo porcentaje su cuota impositiva.

### *II.2.2. Intranscendencia de la superficie*

El nuevo impuesto sobre actividades económicas no adiciona a las Licencias Fiscales el de radicación tal y como estaba regulado. Incardina, como hemos indicado, un «radicación descafeinado», sin duda para eludir las críticas que originaría su injerto sin modificación alguna.

Porque el impuesto de radicación ha sido uno de los más contestados por los contribuyentes y más criticados por la doctrina<sup>9</sup>. Por ello se poda antes de injertarlo al enraizado árbol de Licencia Fiscal: de sus dos elementos básicos (superficie y ubicación), el primero se abandona, por considerarse sin duda que los metros cuadrados ocupados no son índice

---

<sup>9</sup> Vid. SIMÓN ACOSTA, E., *El impuesto sobre la radicación*, en «Hacienda Pública Española», n. 54, 1978; GARCÍA-AGÚNDEZ, J. M., *Fiscalidad municipal sobre locales de negocio...*, cit., pp. 14 y ss. y bibliografía allí recogida.

adecuado para medir la capacidad económica <sup>10</sup>, habiéndose instado procedimientos de reajuste y compensación, en algunas ocasiones, justamente en sentido contrario <sup>11</sup>.

Aún más: la superficie no guarda relación directa ni siquiera con la actividad económica cuya importancia relativa tampoco tiene que ver con la extensión de los locales utilizados. Es por ello por lo que se abandona el concepto tamaño y se mantiene el de ubicación, se desprecia el cuánto y se enfatiza el dónde.

### II.2.3. Valoración de la ubicación

Pero surge así, a nuestro juicio, un nuevo problema. Los índices que se fijan para valorar la ubicación del local en que se ejercen las actividades empresariales, profesionales o artísticas y que se establecen entre 1 y 2 en el art. 89 de la nueva Ley, tampoco son expresión de la capacidad económica, y nos atrevemos a decir que lo son aún menos en el desechado de la extensión superficial. En una supuesta pugna valorativa entre tamaño y situación, ¿se puede suponer mayor índice de capacidad económica a la ocupación de diez metros cuadrados en el centro del casco urbano que a diez mil en el extrarradio?

Camino resbaladizo el escogido por los redactores de la Ley y sospechoso, por otra parte, de duplicidad impositiva, ya que no podemos olvidar que el local, sea propio o arrendado, habrá sido considerado, en su doble vertiente de extensión y ubicación, al determinar el valor catastral que sirva de base a otra exacción municipal: el también nuevo impuesto sobre la riqueza inmobiliaria. Así resultará que en el caso de local propio, la ubicación estará sirviendo de base a dos impuestos o, expresado de otro modo, estará siendo objeto de doble imposición.

---

10 Así lo había defendido, hace ya diez años, SIMÓN ACOSTA, *El impuesto sobre radiación...*, cit., p. 171.

11 Así, para el caso de la licencia de apertura de establecimientos, propusimos que la tasa fuera función, directamente proporcional, de la licencia fiscal, pero *inversamente proporcional* de la superficie (GARCÍA-AGÚNDEZ, J. M., *Fiscalidad municipal...*, cit., p. 21).

Y aún en el caso de existencia de contrato arrendaticio, desde una óptica económica, no podemos dejar de presumir que el impuesto inmobiliario se trasladará al arrendatario a través de la renta, con lo que al final el resultado será el mismo, al quedar gravada la actividad doblemente por motivo ubicación <sup>12</sup>.

#### *II.2.4. Valoración de la población municipal*

El art. 88 de la Ley faculta a los Ayuntamientos para incrementar las cuotas mínimas fijadas en las Tarifas del impuesto mediante la aplicación de coeficientes, según una escala que comienza en el 40 % y llega hasta el 100 %, según los distintos grados de población.

La implantación del incremento es optativa, pero si se decide adoptar, el coeficiente ha de ser único (el porcentaje previsto en la escala) y aplicable a todas las actividades ejercidas en el término municipal.

Nos parece que esta incidencia de la población en el nuevo impuesto sobre actividades económicas pretende buscar otra perspectiva de la capacidad de pago, presumiendo que las posibilidades de ingresos o de beneficios del empresario, profesional o artista, crecen de modo directamente proporcional al número de personas que le circundan y pueden utilizar sus servicios.

Debemos, no obstante, hacer dos matizaciones, una cuantitativa y otra cualitativa. Respecto a la primera, nos parece absolutamente inadecuado establecer cuatro escalones para poblaciones entre cinco mil y cien mil habitantes y un único y último escalón para las que excedan de esta última cifra. Creemos que existen muchas más analogías entre poblacio-

---

12 Máxime cuando nos encontramos en una nueva situación legislativa: la inaplicabilidad de la prórroga forzosa para arrendamientos de locales de negocio contenida en el art. 57 de la Ley de Arrendamientos Urbanos y derogada por el art. 9.º del R.D.L. 2/1985, de 30 de abril. El carácter tuitivo hacia el arrendatario de la prórroga derogada, unido a la fuerte inflación, podían determinar un efecto antitraslación que actuaba a favor del arrendatario y cuyas consecuencias eran tan efectivas como si se incrementara la elasticidad de la demanda o la rigidez de la oferta en el mercado de locales comerciales.

nes de veinte mil y cincuenta mil habitantes, o entre Municipios de cincuenta mil y cien mil personas, que las que pueda haber entre localidades de cien mil y dos millones de habitantes. Es obvio que faltan los escalones de cien mil a quinientos mil, de quinientos mil al millón y que debe reservarse el último para los que excedan de ese último nivel. En definitiva: faltan peldaños en esa escalera.

Pero, con ser ello importante, lo es más el aspecto cualitativo. La capacidad de pago del sujeto pasivo del proyectado impuesto no será tanto función del número de personas que como clientes o espectadores potenciales le rodean, como de la renta o poder adquisitivo de tales personas. Este corrector no ha sido advertido, o ha sido desechado indebidamente, y ello nos conduce a situaciones de absoluta injusticia tributaria. Aquí el principio de equidad fallaría por aplicar el mismo trato a situaciones dispares.

En efecto, si los incrementos se gradúan exclusivamente de modo cuantitativo, lo único que conseguimos es incrementar los agravios comparativos. Es imprescindible la corrección según índices de renta per capita, por otra parte perfectamente determinados, tanto a nivel provincial como autonómico.

Podría argumentarse que ello no es necesario cuando los incrementos poblacionales tienen el carácter de optativos y, en consecuencia, las Corporaciones municipales decidirán no imponerlos cuando las circunstancias cualitativas de su población así lo aconseje. Pero pensamos que no ocurrirá así porque, por encima de la sana intención de no gravar desmesuradamente a los empresarios, profesionales y artistas de su territorio, se impondrá la realidad de las crecientes necesidades recaudatorias. Una vez más actuará la conocida «ley de Wagner».

### *II.2.5. ¿Absorción de tasas?*

Conviene recordar que la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local, estableció, refiriéndose al impuesto sobre radicación (Base XXV), que «el Texto articulado determinará las tasas que habrán de quedar absorbidas por este impuesto», en cuyo cumplimiento el art. 75 del Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, concretó

las que habían de ser suprimidas en los términos municipales gravados por el impuesto <sup>13</sup>.

Estamos en un proceso de muerte y resurrección tributarias. El impuesto de radicación nace absorbiendo explícitamente determinadas tasas municipales <sup>14</sup>. La desaparición de dicho impuesto y su incorporación, de hecho, al nuevo sobre actividades económicas plantea el problema de la subsistencia o no de tales absorciones para el futuro, ya que la Ley no hace alusión a ellas.

Podría darse, pues, un efecto adicional de resurrección de tasas absorbidas en su día, con lo que las actividades económicas, especialmente las empresariales y más en concreto las industriales y comerciales, soportarían una sobrecarga tributaria por inspecciones de calderas, motores, transformadores, montacargas, derechos de laboratorio, de escaparates, etc.

Resultaba obligado que la Ley hubiera definido explícitamente tales absorciones, incluyendo desde luego la de la tasa por expedición de licencia de apertura de establecimientos, cuya justificación, como hemos argumentado, resulta inaceptable desde la implantación del impuesto de radicación. Precisamente el espíritu simplificador de la nueva Ley sugiere

---

13 La disposición fue del tenor siguiente: «En la misma fecha en que entre en vigor el impuesto quedarán suprimidas en el término municipal y con referencia a los locales gravados con aquél, las siguientes tasas municipales: a) Inspección de calderas de vapor, motores, transformadores, montacargas y otros aparatos e instalaciones análogas. b) Derechos de laboratorio y tasas de inspección de establecimientos industriales y momerciales. c) Derechos de escaparate siempre y cuando estén instalados en los propios locales donde se desarrolle la actividad. 2. No obstante lo previsto en el número anterior los Ayuntamientos continuarán obligados a prestar, sin exigencia de devengo alguno, las inspecciones periódicas técnico-sanitarias y técnico-industriales que competen a los correspondientes servicios facultativos municipales».

14 En su momento defendimos la existencia de otras absorciones implícitas con base en el apartado 2 del art. 75 del Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, según el cual toda persona, física o jurídica, sujeta al impuesto de radicación adquiriría el derecho a que se le presten, sin tener que satisfacer por ello ningún otro tributo, todo tipo de inspecciones técnico-sanitarias y técnico-jurídicas, actividad municipal que constituía precisamente, a nuestro juicio, la única justificación de la tasa por expedición de la licencia de apertura de establecimientos. (Vid. *Fiscalidad municipal sobre locales de negocio...*, cit., pp. 30-33).

que el nuevo impuesto sobre actividades económicas recoja toda la relación tributaria con empresarios, profesionales y artistas, pero para conseguirlo hay que rellenar lagunas, para evitar en lo sucesivo tentaciones municipales de resucitar tasas obsoletas y de dudosa legalidad, cuando en la mayor parte de las ocasiones la inspección (técnica o sanitaria) que las justificaba no era más que lo que hemos calificado de «visita-excusa», con finalidad exclusivamente recaudatoria <sup>15</sup>.

### III. LA CUOTA TRIBUTARIA

#### III.1. SUS TRES COMPONENTES

Decíamos que el nuevo impuesto sobre actividades económicas es un combinado de licencia (por el ejercicio de la actividad) y de radicación en el Municipio en que se desarrolla la misma, con las variables seleccionadas de número de habitantes y de ubicación. Así, el art. 85 de la Ley establece que «la cuota tributaria será la resultante de aplicar las Tarifas del impuesto, de acuerdo con los preceptos contenidos en la presente Ley y en las disposiciones que la complementen y desarrollen, y, en su caso, el coeficiente y el índice acordados por cada Ayuntamiento y regulado en las Ordenanzas fiscales respectivas».

Debemos destacar de entrada que no se trata de una mera adición de tres sumandos que reflejen, con mayor o menor precisión, la capacidad de pago del sujeto pasivo en base a la actividad a que se dedica, la población que le rodea y la situación del local en que la ejerce, sino que lo preceptuado tiene carácter acumulativo, partiendo de una Tarifa general a la que se irán aplicando posteriormente coeficientes e índices mayores que la unidad <sup>16</sup>, con las consecuencias progresivas que examinaremos a continuación.

---

<sup>15</sup> GARCÍA-AGÚNDEZ, J. M., *Fiscalidad municipal...*, cit., pp. 16 y 31.

<sup>16</sup> El único caso en que se admite índice igual a la unidad es el previsto en el art. 89 de la Ley para el mínimo de la escala prevista para valorar la ubicación del local dentro del

### III.1.1. *Licencia fiscal*

Resumimos ahora lo previsto en el art. 86 de la Ley para las cuotas mínimas de las Tarifas del impuesto, que «se aprobarán por Real Decreto Legislativo del Gobierno, que será dictado en virtud de la presente delegación legislativa al amparo de lo dispuesto en el art. 82 de la Constitución»<sup>17</sup>.

De entre las bases establecidas para la fijación de dichas cuotas, nos parecen indiscutibles la tipificación que recoge la primera y la necesidad de clasificación ordenada que exige la segunda, así como la puerta abierta a posibles exenciones que, bajo la modalidad de cuota cero, señala la tercera. La base cuarta, por el contrario, reproduce la anterior normativa de fijación de un límite máximo que, insistimos, sobre resultar verdaderamente difícil de estimar («quince por ciento del beneficio medio presunto de la actividad gravada») y, consecuentemente nada fiable, nos parece que pierde sentido cuando se está regulando un máximo, pero de una cuota que es mínima y parcial, ya que posteriormente será incrementada con índices de ubicación y coeficientes poblacionales, con lo que el porcentaje real recaudado respecto a los beneficios medios presuntos resultará desorbitado.

Nos parece, por último, que la base final, al permitir la fijación de «cuotas provinciales o nacionales, señalando las condiciones en que las actividades podrán tributar por dichas cuotas y fijando su importe, teniendo en cuenta su respectivo ámbito espacial», aunque su objetivo sea completamente distinto, podría permitir, completando la redacción, la valoración cualitativa a que nos referíamos en el apartado II.2.4 respecto a la necesidad de un corrector espacial de nivel de renta o poder adquisi-

---

término municipal, y que obviamente se corresponderá con la categoría ínfima del callejero aprobado por la Corporación a otros efectos tributarios, especialmente al de estimación para cálculo del incremento del valor de los terrenos.

17 El tema de la delegación legislativa para el impuesto de radicación ya fue estudiado por SIMÓN ACOSTA (*El impuesto sobre la radicación...*, cit., p. 169), profundizando en el camino iniciado por GARCÍA DE ENTERRÍA (*Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*, Ed. Tecnos, Madrid 1970, pp. 142 y ss.).

tivo de las personas que componen la población que demanda los bienes y servicios ofrecidos por los sujetos pasivos del impuesto.

### *III.1.2. Población municipal*

Aunque con carácter potestativo, el art. 88 de la Ley determina los coeficientes aplicables, según la población de derecho del Municipio, con escala entre 1,4 y 2.

Nos remitimos al apartado que hemos dedicado a la valoración cuantitativa y cualitativa de este componente del hecho imponible, que nos permitimos completar con un aspecto práctico que parece fundadamente previsible: el trasvase de actividades económicas entre Municipios limítrofes.

El conocido fenómeno de «voto con el pie», esperable en cuantos casos la traslación física puede conseguir elusión impositiva, se producirá sin duda en cuantas ocasiones haya posibilidad de evitar, total o parcialmente, los incrementos porcentuales por población, con tendencia incontenible hacia la ubicación del local de la actividad en el término municipal más favorable.

Así, aquel fenómeno de «erradicación» que se achacaba al impuesto de radicación, por alentar el traslado a Municipios colindantes que lo tuvieran establecido, se reproducirá ahora por el aspecto poblacional<sup>18</sup>. Sin embargo, desde otro punto de vista, tales consecuencias podrían ser deseables, si con ello se consiguiera que los municipios de menor población se convirtieran en focos de atracción de actividades empresariales, profesionales y artísticas, compensando el movimiento migratorio hacia los grandes núcleos urbanos.

---

<sup>18</sup> Los traslados municipales en el caso del impuesto sobre la radicación se producían de zona con impuesto a zona sin impuesto, ya que la filosofía de éste era «pagar por estar», como dijo MARTI MINGARRO (*El impuesto sobre la radicación*, en *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, n. 34, 1982, p. 217). En el caso del nuevo impuesto sobre actividades económicas no se tratará de eludir el impuesto, pero sí de pagar menos.

### *III.1.3. Ubicación del local*

Con el mismo carácter facultativo que el art. 88 señala para el coeficiente por población, la Ley recoge en el art. 89 la «escala de índices que pondere la situación física del establecimiento dentro de cada término municipal, atendiendo a la categoría de la calle en que radique. El índice mínimo de la referida escala no podrá ser inferior a uno y el máximo no podrá exceder de dos».

Ya en el apartado II.2.3 hemos dejado constancia crítica de los inconvenientes de los índices mencionados que, por segunda vez, permiten llegar a duplicar las cuotas mínimas del impuesto, pero resulta igualmente obligada la referencia al aspecto del «voto con el pie» que puede surgir, para elegir la carga tributaria, dentro del propio Municipio: el traslado del local en que se ejerce la actividad a las calles sin recargo, será un aliciente para que empresas, profesionales y artistas, se ubiquen en las de menor categoría que, lógicamente, serán las más alejadas para la mayoría de la población.

Cada vez que el sujeto pasivo modifique su ubicación, cambiará el impuesto. Y, siguiendo el razonamiento, los locales de negocio de las zonas más céntricas perderán atractivo y sus altas rentas (determinantes de mayor presión fiscal en otros tributos, como impuesto sobre bienes inmuebles o sobre incremento del valor de los terrenos), dejarán de serlo, con lo que también dejarán de estar justificadas mayores cargas tributarias.

Quizá, como ocurría en el aspecto de la población, quepa en este caso también otro punto de vista: los posibles traslados de sujetos de actividades económicas a calles menos céntricas pueden determinar una deseable aproximación de la categoría real de las calles de los Municipios.

## **III.2. PROGRESIÓN GEOMÉTRICA Y SUS POSIBLES CONSECUENCIAS**

Hemos repetido insistentemente que el nuevo impuesto municipal sobre actividades económicas no suma, sino que multiplica. Realmente nos encontramos ante una progresión geométrica cuyo primer término

es la cuota mínima de la Tarifa y que en la generalidad de los casos constará de tres términos. La razón o elemento multiplicador que conduce de cada término al siguiente es variable (de 1,4 a 2 en un caso y de 1 a 2 en otro), con lo que resulta evidente que, tal como está redactada la Ley, en cuanto se trate de poblaciones superiores a cien mil habitantes y de calles céntricas, la cuota mínima quedará cuadruplicada <sup>19</sup>.

Resulta entonces indiscutible el razonamiento de que si la cuota mínima (primer término) puede llegar a representar el quince por ciento de los beneficios medios presuntos de una actividad económica, al llegar al tercer término de esa progresión geométrica el impuesto representará el 60 % de dichos beneficios, con lo que estaremos pisando un suelo confiscatorio y claramente desalentador para la actividad de todos los empresarios, profesionales y artistas.

Desde luego este carácter acumulativo de coeficientes e índices sobre la cuota mínima, convierte al nuevo impuesto sobre actividades económicas en algo mucho más gravoso que la antigua adición de licencia fiscal y radicación. Y presenta otro matiz adicional de dificultad de previsión recaudatoria, al depender de dos voluntades que sería preciso coordinar: de una parte la del Gobierno para establecer las cuotas mínimas y de otra las de las Corporaciones municipales al acordar los coeficientes e índices que hayan de ser aplicados en sus respectivos términos.

Si prevaleciera la idea de que los Ayuntamientos no van a utilizar la facultad de incrementar la cuota mínima (o van a hacerlo con exquisita ponderación), ésta podría rozar el criterio máximo del 15 % de los beneficios medios presuntos para cada actividad. Pero nos parece ingenua la consideración de que los Municipios se van a abstener de aplicar coeficientes e índices cuando sus necesidades presupuestarias van en aumento y por añadidura son examinadas con la lente de aumento de los criterios políticos.

---

<sup>19</sup> Creemos que no es aventurado afirmar que éste será el caso de más del 90 % de empresarios comerciales, profesionales y artistas. El porcentaje descenderá algo en actividades industriales y más en las agrícolas, ganaderas, etc. Pero la consideración conjunta avala desde luego nuestra denuncia de progresividad geométrica desorbitada.

Siendo realistas, hay que pensar que la progresión geométrica a que nos hemos referido va a tener sus tres términos en la mayor parte de los Municipios y que la razón, en la generalidad de los casos, va a ser muy cercana a dos. Por ello, para evitar los resultados esperables nefastos para la actividad económica, no hay más que dos caminos: o disminuir el primer término, fijando el Gobierno unas cuotas mínimas más bajas o reducir los coeficientes e índices que la Ley ofrece a la discrecionalidad de las Corporaciones municipales. En otro caso y tal como está concebido el nuevo impuesto sobre actividades económicas, resultará insoportable para los sujetos pasivos del mismo.

Por último, y aunque no vamos a entrar en su análisis, queremos dejar constancia de que la carga impositiva se verá dulcificada por aplicación de lo previsto en las disposiciones adicionales de la Ley: a través de la séptima se realiza, implícitamente, la conexión con el I.R.P.F.<sup>20</sup>, pero no pensemos que la consideración del nuevo impuesto como gasto deducible aliviará sensiblemente los hombros de los sujetos pasivos ni que la deducción —en la base— será posible en los casos de estimaciones objetivas. Puede que la adicional novena haga concebir mayores esperanzas en cuanto a que el nuevo impuesto pueda ser suavizado a través de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, mediante el establecimiento de beneficios fiscales. Pero el asunto es muy discutible, tanto por cuestiones de fondo<sup>21</sup> como por los problemas de forma que plantearían en la práctica las compensaciones obligadas, según lo previsto en el apartado segundo del artículo 9 de la propia Ley.

Lo que sí cabe esperar, por el contrario, es que la situación de los sujetos pasivos se agrave por aplicación de los recargos que antes de 1990 establezcan las Diputaciones<sup>22</sup>.

---

20 Por cierto, que en la referencia legislativa de citada adicional sigue produciéndose en la Ley el mismo lapsus sufrido en el Anteproyecto, sin haber realizado la debida corrección para adaptarla a la Ley 48/1985, de 27 de diciembre.

21 Vid. sobre el tema, LOZANO SERRANO, C., *La concesión de exenciones de tributos municipales*, en Organización territorial del Estado (Administración Local), I.E.F., vol. I, Madrid 1985.

22 Vid. Disposición Transitoria Tercera.

## IV. EFECTOS ECONÓMICOS ESPERABLES

Al menos desde tres ángulos podemos reflexionar respecto a las consecuencias que cabe esperar del nuevo impuesto municipal sobre actividades económicas, todos ellos importantes considerados aisladamente y de grave transcendencia si se analizan de modo conjunto.

El primero de ellos sería respecto a la propia actividad económica, que constituye el hecho imponible; el segundo, sobre el nivel de los precios; y el tercero, ligado al anterior, sobre las perspectivas de repercusión impositiva, con sus posibles secuelas de distorsiones no deseables para el conjunto de la economía del país.

### IV.1. SOBRE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

La mera posibilidad de que lleguen a cuadruplicarse en muchos casos las cuotas de Licencia Fiscal, obliga a pensar en una reacción de la actividad económica. La nueva situación de que las cuotas puedan suponer el 60 % de los beneficios medios presuntos en lugar del 15 %, resulta verdaderamente alarmante y evidencia la alegría redactora de la Ley. Simplemente, los sujetos pasivos considerarían insoportable la carga y muchos de ellos se verían forzados a renunciar a una actividad cuyos rendimientos van enveredados, de antemano, a las arcas municipales.

A este efecto general de desaliento de la actividad productiva habría que sumar las distorsiones locales de movilidad por el justificado afán de reducir la carga impositiva, es decir, aquellos fenómenos de «voto con los pies» a que ya hemos aludido al tratar tanto los coeficientes poblacionales como los índices de ubicación. Este trasiego a Municipios limítrofes de menor población o a calles de menos categoría dentro del término municipal, será otra consecuencia molesta e inevitable de la implantación del impuesto proyectado.

Aún más, dicho impuesto tampoco va a ser neutral respecto a la estructura empresarial. Como todo impuesto de cuota fija, penetra en los costes empresariales a través de los considerados fijos, gastos inevitables inde-

pendientes del nivel de producción <sup>23</sup>, y como el único modo de diluirlos, para que tengan menor incidencia sobre el coste medio, es incrementar la cantidad ofrecida, en el fondo lo que se está es alentando la fusión de empresas y penalizando la vitalidad de las pequeñas y medianas, base de la actividad económica y consecuentemente de la oferta de empleo en multitud de también pequeños y medianos municipios.

## IV.2. SOBRE LOS PRECIOS

Al tratarse de un impuesto comprendido entre los denominados de «cuota fija» y verse modificados los costes medios del sujeto pasivo, sin afectar a sus costes marginales, habrá un efecto negativo sobre los beneficios empresariales <sup>24</sup>, cuya recuperación solamente podrá conseguirse intentando un proceso de traslación hacia adelante, vía precios, con lo que inevitablemente se iniciará la presión inflacionaria.

Resulta, pues, que ante un incremento de los costes fijos y, por ende, de los totales, al empresario no se le ofrecen más opciones que prescindir de beneficios extraordinarios si los tuviere (los que excedan del aliciente mínimo para seguir produciendo) o compensar la situación con incremento paralelo de sus ingresos medios (precio del producto), siempre que las características de la demanda hacia el bien o servicio ofrecidos así lo permitieran.

Situándonos en nuestra realidad, asumir incrementos de costes medios sin repercusión en precios, sólo es pensable en momentos de amplios excedentes empresariales, que desde luego no son, en términos generales, los actuales de nuestra economía. Y alentar un incremento impositivo que

---

23 Vid. MUSGRAVE, R. A. and MUSGRAVE, P. B., *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, Third Edition, 1980, Chap. 13, pp. 280 ss. (Existe versión en castellano: *Hacienda Pública teórica y aplicada*, 2.ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1983, pp. 395 ss.).

24 Vid. GARCÍA VILLAREJO y SALINAS SÁNCHEZ, *Manual de Hacienda Pública General y de España*, Ed. Tecnos, Madrid 1985, pp. 474 y 475.

presione fuertemente al alza sobre los precios, se opone frontalmente a la política antiinflacionista emprendida.

### IV.3 REPERCUSIÓN IMPOSITIVA

Las distorsiones se producirán por la doble vía del precio y de la cantidad de los bienes y servicios afectados.

Como consecuencia obligada de los dos anteriores apartados, asistiremos, de una parte, a un fenómeno de reducción de la cantidad producida, con la inevitable secuela de destrucción de empleo; y de otra, a la imparable subida de los niveles de precio.

Por supuesto que no todas las actividades se verán afectadas de modo idéntico en este doble proceso descendente de la cantidad y ascendente de los precios, sino que en cada caso dependerá de las características (grados de elasticidad, en concreto) de la oferta y demanda de los bienes o servicios producidos por los sujetos pasivos del impuesto <sup>25</sup>.

---

25 Vid. ROSÉN, H. S., *Manual de Hacienda Pública*, Ed. Ariel, Barcelona 1987, p. 233.